



企业并购重组税收优惠政策解读

企业并购重组中涉及众多关联方，每一方都会或多或少存在税务问题。每一项交易都会存在税务处理，尤其在清算重组中税务问题更加复杂，本文主要对 2009 年 7 月财政部和税务总局联合发布的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（下文简称财税[2009]59 号文）进行简要的解读。

在当前金融危机的背景下，一些大型企业集团需要通过重组来整合有关资源，但之前法律承认的重组方式少及税务成本不确定造成了大型企业集团重组进程较慢。而 59 号文的出台，其实是为大型企业集团内部重组“开道”。当然，59 号文也有望促使一些在国内有多处投资的外资企业集团出于合理商业目的而采取整合措施。

一、确定企业重组六种方式

我国之前的税收文件中未明确定义“企业重组”，59 号文的出台，首先明确了“企业重组”的概念，并明确了六种资本运作方式属于“企业重组”范畴。根据 59 号文的相关规定，企业重组将分为企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立六种，该六种类型基本上涵盖了资本运作的的所有基本形式。

二、企业重组的一般性税务处理



59号文将资产重组的税务处理分为一般性税务处理和特殊性税务处理，其中特殊性税务处理实为重组优惠政策。企业重组的一般性税务处理如下所示：

（一）企业法律形式改变

根据59号文第四条（一）规定，企业法律形式改变的税务处理可以分为两种情况：

1、企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区）。该种情况应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

对企业清算的所得税处理应以财税【2009】60号《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》为依据。59号文中“企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定”，是指转变后的非法人组织承续清算企业的资产应以公允价值为基础确定其计税基础。

2、企业发生其他法律形式简单改变

主要指注册名称改变、地址变更等。根据根据59号文第四条（一）规定，可直接变更税务登记，但另有规定的除外。有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

（二）企业债务重组



对于企业债务重组的一般税务处理，可分为以下两种情况：

- 1、以非货币资产清偿债务
- 2、发生债权转股权的

根据 59 号文第四条（二）中规定，以非货币资产清偿债务应分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务；债权转股权的应分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认相关资产的所得或损失。债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

（三）股权收购和资产收购重组

根据 59 号文第四条（三）中规定，股权收购和资产收购均按以下规定处理：

- 1、被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。
- 2、收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。
- 3、被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

（四）企业合并

- 1、合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。
- 2、被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。



3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

(五) 企业分立

存续分立时，被分立企业股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。

新设分立时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

同时无论是存续分立还是新设分立，被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失；分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。

尤其需要提醒企业注意的是，在一般分立重组中，企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

三、企业重组的特殊税务处理

根据 59 文第五条的规定，享受税收优惠政策等特殊重组需同时满足以下条件：

(一) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

(二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。

(三) 企业重组后连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

(四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。



(五) 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

满足上述条件的企业重组税务处理按以下方式进行：

(一) 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

(二) 股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 75%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

(三) 资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 75%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：



1. 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

2. 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

(四) 企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

1. 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

2. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

3. 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

4. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

(五) 企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

1. 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。



2. 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。
3. 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。
4. 被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

（六）重组交易各方按【2009】号文第六条（一）到（五）项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

四、跨境重组的特殊性税务处理



59号规定涉外股权和资产收购交易如要适用特殊性税务处理的情况进行了特殊约定，除了需满足上述规定外，另需具备以下条件之一：

（一）非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权；

（二）非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；

（三）居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资；此条件下，如选择特殊性税务处理，可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

（四）财政部、国家税务总局核准的其他情形。

五、税收优惠承续

59号文第九条对合并和分立重组的税收优惠政策承续问题给予了明确：

1、吸收合并

在企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。



2、存续分立

在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分离前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。

六、免税重组的程序性规定

59号文第十一条规定：“企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。”此条规定，企业重组的特性税务处理给予企业的税收优惠需要在完成所得税年度纳税申报时，向税务机关提交书面备案资料，企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。

咨询电话：(010) 58693119 58697282

传真：(010) 58697292

邮箱：China@chinataxlawyers.com

网络：www.taxlawyers.com.cn